

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. gegužės 30 d.(*)

„PVM – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 5 straipsnio 8 dalis – Sąvoka „viso turto arba jo dalies perleidimas“ – 30 % bendrovės, kuriai akcijų perleidėjas teikia pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimas“

Byloje C-651/11

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2011 m. gruodžio 2 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gruodžio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Staatssecretaris van Financiën

prieš

X BV

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. Malenovský, teisėjai U. Løhmus (pranešėjas) ir M. Safjan, generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2012 m. lapkričio 26 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- X BV, atstovaujamos *belastingadviseurs* T. K. M. Rookmaker-Penners ir C. A. Peeters,
- Nyderlandų vyriausybė, atstovaujamos C. Wissels ir B. Koopman,
- Vokietijos vyriausybė, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Jungtinės Karalystės vyriausybė, atstovaujamos S. Ossowski ir A. Robinson, padedamą baristerių R. Hill ir G. Peretz,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, W. Roels ir A. Cordewener,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo –

Bendra pridėtinas vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 5 straipsnio 8 dalies ir 6 straipsnio 5 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius) ir X BV (toliau – X) ginčą dėl sprendimo dėl paskesnio apmokestinimo pridėtinas vertės mokesčiu (toliau – PVM) už laikotarpį nuo 1996 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 d.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

3 Šeštosios direktyvos 5 straipsnyje nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisė, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

<...>

3. Valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti:

<...>

c) daiktinės teisės į nekilnojamąjį turtą, kurios jį turėtojai suteikia teisę naudotis nekilnojamuoju turtu.

<...>

8. Jei visas ar dalis turto perleidžiama už atlygą ar be jo, ar kaip įnašas į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, kad neįvyksta joks prekių tiekimas, ir tokiu atveju turto gavėjas turi būti traktuojamas kaip turto perleidėjo teisė ir pareigų perėmėjas. Esant reikalui, valstybės narės gali imtis reikalingų priemonių, kad užkirstų kelią konkurencijos iškreipymams tais atvejais, kai gavėjas nėra vien apmokestinamą veiklą vykdomas asmuo.“

4 Šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

Tokie sandoriai gali būti, *inter alia*:

– nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu ar ne,

<...>“

5 Pagal šios direktyvos 6 straipsnio 5 dalį 5 straipsnio 8 dalies nuostatos „paslaugų teikimui turi būti taikomos ta pačia tvarka“.

6 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ B dalyje „Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai“ nurodyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

d) šiuos sandorius:

<...>

5. sandorius, įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrovėse ar asociacijose, įmonių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais <...>“

Nyderlandų teisė

7 Nyderlandų Karalystė pasinaudojo galimybe, numatyta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalyje ir 6 straipsnio 5 dalyje, ir traukė į pagrindinei bylai taikytinos 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de Omzetbelasting 1968; Staatsblad*, Nr. 329, 1968) redakcijos 31 straipsnį. Šis straipsnis buvo suformuluotas taip:

„Kai įmonė ar įmonės dalis perleidžiama asmeniui, kuris tąsia įmonės ar jos dalies vykdomą veiklą, pagal ministro įsakyme nustatytas sąlygas tiekimas ir paslaugų teikimas, kurie sudaro šį perleidimą, nėra apmokestinami.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 1996 m. X turėjo 30 % A BV (toliau – A), bendrovės, kuri vykdė veiklą automatizavimo srityje, akcijų. Kitas A akcijas turėjo B Holding BV, X1 Beheer BV ir C BV – atitinkamai 20,01 %, 30 % ir 19,99 %.

9 X, kaip vadinamosios *Management Board* (valdybos) narė, taip, kaip ir B Holding BV ir X1 Beheer BV, už sutartyje nustatytą atlygą vykdė A vadovavimo funkcijas.

10 1996 m. pabaigoje X ir kiti A akcininkai pardavė savo akcijas D Plc. Atsižvelgiant į šį pardavimą buvo nutraukta A skirta vadovavimo veikla, o X atsistatydino iš šios bendrovės *Management Board* narių.

11 Kalbant apie šią akcijų pardavimą, pažymėtina, kad X buvo suteiktos kelios paslaugos, o sėskaitose faktūrose nurodytas PVM. Deklaracijose X atskaitė šį PVM, manydama, kad jos akcijų perleidimas yra viso turto ir visų paslaugų perleidimas ir kad išlaidos, kurias ji patyrė sudarydama šį sandorį, turi būti laikomos visų išlaidų, susijusių su jos bendra ekonomine veikla ir todėl visiškai atskaitomų, dalimi.

12 Inspektorius, kaip Nyderlanduose PVM surinkimo srityje kompetentinga institucija, neleido taikyti šio mokesčio atskaitos ir priėmė sprendimą dėl paskesnio apmokestinimo. Vėliau inspektorius atmetė X skundą dėl šio sprendimo ir kartu sumažino mokėtino mokesčio dydį.

13 *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hagos apygardos teismas) patenkino dėl inspektoriaus sprendimo pateiktą apeliacinį skundą ir panaikino nurodytą sprendimą dėl paskesnio apmokestinimo. Šio teismo teigimu, X akcijų perleidimas neapmokestinamas PVM, nes tai nesusiję su ekonomine veikla. Tačiau jis nurodė, kad pirkimo PVM gali būti atskaitomas, nes akcijų pardavimas ir perleidimas buvo susiję su X, kaip tokio subjekto, sandoriais.

14 *Staatssecretaris van Financiën* (finansų valstybės sekretorius) dėl *Gerechtshof 's-Gravenhage* sprendimo pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas).

15 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad i? 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF* (C-29/08, Rink. p. I-10413) 32–34 punkt? ir rezoliucin?s dalies 2 punkto darytina i?vada, jog nagrin?jamas 30 % A akcij? perleidimas, vykdytas kartu su vadovavimo veiklos nutraukimu, yra ekonomin? veikla ir toks akcij? perleidimas turi b?ti atleistas nuo prid?tin?s vert?s mokes?io pagal ?e?tosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunkt?.

16 Ta?iau min?to sprendimo 41 punkte Teisingumo Teismas nurod?, kad akcij? perleidimui, kuris turi b?ti laikomas ekonomine veikla, netaikomas PVM, jei ?is perleidimas gali b?ti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui ir valstyb? nar? pasinaudojo ?ios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies pirmame sakinyje nurodyta teise.

17 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad teis? ? atskait? priklauso nuo ?ios nuostatos taikymo akcij? perleidimui, kaip antai nagrin?jamam pagrindin?je byloje.

18 ?iomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar 30 % bendrov?s, kuriai ?i? akcij? perleid?jas teikia PVM apmokestinamas paslaugas, akcij? perleidimas gali b?ti prilygintas (dalies) turto perleidimui, kaip tai suprantama pagal ?e?tosios direktyvos 5 straipsnio 8 dal? prek? tiekimo atveju ir (arba) pagal ?ios direktyvos 6 straipsnio 5 dal? paslaug? teikimo atveju?

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? neigiamas: ar ?iame klausime nurodytas akcij? perleidimas gali b?ti prilygintas (dalies) turto perleidimui, kaip tai suprantama pagal ?e?tosios direktyvos 5 straipsnio 8 dal? prek? tiekimo atveju ir (arba) pagal ?ios direktyvos 6 straipsnio 5 dal? paslaug? teikimo atveju, jei kiti akcininkai, kurie taip pat teikia PVM apmokestinamas paslaugas bendrovei, kurios akcijos perleidžiamos, (beveik) tuo pa?iu momentu perleidžia visas likusias tos bendrov?s akcijas tam pa?iam asmeniui?

3. Jei atsakymas ? antr?j? klausim? b?t? neigiamas: ar pirmajame klausime nurodytas akcij? perleidimas gali b?ti vertinamas kaip ?mon?s (dalies) perleidimas, kaip tai suprantama pagal ?e?tosios direktyvos 5 straipsnio 8 dal? ir (arba) 6 straipsnio 5 dal?, atsi?velgiant ? tai, kad ?is perleidimas glaudžiai susij?s su vadovavimo veikla d?l ?i? akcij? tur?jimo?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtinumo

19 Ai?kiai neparei?kusi prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtinumu pagr?sto prie?taravimo, Europos Komisija Teisingumo Teismui pateiktose pastabose vis d?lto abejoja, ar pateikti klausimai yra reikšmingi pagrindinei bylai i?spr?sti. Komisija mano, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gali nuspr?sti d?l PVM atskaitos, remdamasis jam žinomais faktais. Komisijos teigimu, nesvarbu, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamas sandoris nepatenka ? PVM taikymo srit? arba ar jis yra atleistas nuo mokes?io pagal ?e?tosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunkt?; svarbus klausimas yra tai, ar X sumok?tas PVM už jai suteiktas paslaugas yra atskaitomas, ar ne, ir, siekiant atsakyti ? j?, pakanka išsiai?kinti, ar X patirtos i?laidos gali b?ti susijusios su akcij? perleidimu arba ar jos gali b?ti susijusios su kita X veikla, t. y. jos teikiamomis vadovavimo paslaugomis.

20 ?iuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? nacionalinio teismo pateiktiems klausimams d?l S?jungos teis?s ai?kinimo, atsi?velgiant ? jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, taikoma reikšmingumo prezumpcija (žr. 2010 m. spalio 7 d.

Sprendimo *dos Santos Palhota ir kt.*, C-515/08, Rink. p. I-9133, 20 punkt? bei 2011 m. balandžio 5 d. Sprendimo *Société fiduciaire nationale d'expertise comptable*, C-119/09, Rink. p. I-2551, 21 punkt?).

21 Nacionalinio teismo pateikt? prašym? Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti S?jungos teis? yra visiškai nesusij?s su pagrindin?s bylos faktais ar dalyku, kai problema yra hipotetin? arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktin?s aplinkyb?s ar teisiniai pagrindai, kad jis gal?t? naudingai atsakyti ? jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, 2006 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Cipolla ir kt.*, C-94/04 ir C-202/04, Rink. p. I-11421, 25 punkt?; 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, Rink. p. I-12605, 32 punkt? bei 2012 m. birželio 19 d. Sprendimo *Chartered Institute of Patent Attorneys*, C-307/10, 32 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

22 Nagrin?jamu atveju taip n?ra. Nors iš ties? iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin? byla susijusi su atsisakymu suteikti teis? ? PVM atskait? už paslaugas, gautas atsižvelgiant ? akcij? perleidim?, o ne su šiam sandoriui taikoma apmokestinimo tvarka, ne mažiau svarbu, kad teis? ? atskait? nustatoma atsižvelgiant ? pardavimo sandorius, kuriems ?gyvendinti skirti pirkimo sandoriai (min?to Sprendimo *SKF* 60 punktas).

23 Tod?l prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas, siekiant nustatyti apmokestinimo tvark?, kuri turi b?ti pripaž?stama sudarant sandor?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, iš ties? atitinka objektyv? poreik? priimti sprendim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje.

24 Remiantis tuo, darytina išvada, kad prašymas priimti prejudicin? sprendim? priimtinas.

D?l esm?s

25 Trimis klausimais, kuriuos tikslinga nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis ir (arba) 6 straipsnio 5 dalis turi b?ti aiškinamos taip, kad 30 % bendrov?s, kuriai akcij? perleid?jas teikia PVM apmokestinamas paslaugas, akcij? perleidimas gali b?ti prilygintas viso turto – prek? ar paslaug? – ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas. Jei ? š? klausim? bus atsakyta neigiamai, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas siekia sužinoti, ar ši? nuostat? taikymo s?lygos vis d?lto tenkinamos, jei, viena vertus, kiti akcininkai praktiškai tuo pa?iu momentu perleidžia visas likusias šios bendrov?s akcijas tam pa?iam asmeniui ir, kita vertus, šis perleidimas glaudžiai susij?s su vadovavimo tai bendrovei veikla.

26 Vis? pirma atsižvelgiant ? tai, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas nurodo dvi Šeštosios direktyvos nuostatas, susijusias su prek? tiekimu ir paslaug? teikimu, reikia priminti, kad pagal šios direktyvos 6 straipsnio 1 dal? nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavyb?s teis? patvirtinama dokumentu, ar ne, turi b?ti laikomas paslaug? teikimu. Tod?l Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 5 dalis iš esm?s tur?t? b?ti laikoma reikšminga, atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos aplinkybes.

27 Ta?iau pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnis 3 dalies c punkt? valstyb?s nar?s materialiuoju turtu gali laikyti akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavyb?s dalis, kurios j? savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavyb?s ar valdymo teises (2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, 31 punktas). Taigi negalima atmesti to, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis gali b?ti reikšminga pagrindin?je byloje.

28 Kadangi Teisingumo Teismas neturi pakankamai informacijos, kad gal?t? nuspr?sti, kuri iš

ši? dviej? nuostat?, nurodyt? prejudiciniuose klausimuose, taikytina pagrindin?s bylos aplinkyb?mis, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis tur?t? b?ti aiškinama taip, kad ja nustatomas „netiekimo“ taisykl?s turinys, ir prireikus šios direktyvos 6 straipsnio 5 daliai *mutatis mutandis* turi b?ti taikomas išaiškinimas, pateiktas d?l šios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies.

29 Pirma, d?l klausimo, ar 30 % bendrov?s akcij? perleidimas gali b?ti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies pirmame sakinyje nurodyta, kad viso turto ar jo dalies perleidimo atveju valstyb?s nar?s gali laikyti, jog prek?s n?ra tiekiamos, ir tokiu atveju turto gav?jas turi b?ti laikomas turto perleid?jo teisi? ir pareig? per?m?ju. Tod?l kai valstyb? nar? pasinaudoja šia galimybe, viso turto ar jo dalies perleidimas pagal Šešt?j? direktyv? nelaikomas preki? tiekimu ir atitinkamai neapmokestinamas PVM, kaip numatyta šios direktyvos 2 straipsnyje (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 30 punkt?; 2003 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, Rink. p. I-14393, 29 punkt?; min?to Sprendimo *SKF* 36 punkt? ir 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C-444/10, Rink. p. I-11071, 20 punkt?).

30 Negin?ijama, kad Nyderland? Karalyst? pasinaudojo šioje nuostata nustatyta galimybe.

31 Kadangi Šeštojoje direktyvoje n?ra aiškos nuorodos ? valstybi? nari? teis?, pagal kuri? nustatoma viso turto ar jo dalies perleidimo s?vokos prasm? ir apimtis, vadinasi, ši s?voka yra savarankiška S?jungos teis?s s?voka ir tod?l turi b?ti aiškinama vienodai, siekiant išvengti skirtum? taikant PVM sistem? valstyb?se nar?se (min?tu sprendim? *Zita Modes* 32 ir 35 punktai *Schrieffer* 22 punktas).

32 Teisingumo Teismas aiškino ši? s?vok? taip, kad ji apima verslo ar ?mon?s savarankiškos dalies, apiman?ios material?j? ir prireikus nematerial?j? turt?, kuris visas kartu sudaro ?mon? ar ?mon?s dal?, galin?i? vykdyti savarankišk? ekonomin? veikl?, perleidim?, ta?iau ji neapima paprasto turto perleidimo, pavyzdžiui, preki? atsarg? pardavimo (žr. min?t? sprendim? *Zita Modes* 40 punkt?, *SKF* 37 punkt? ir *Schrieffer* 24 punkt?). Kad b?t? taikoma Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis, taip pat reikia, kad per?m?jas planuot? t?sti perleist? versl? arba eksploatuoti ?mon?s dal?, o ne tik iškart nutraukti atitinkam? veikl? (min?t? sprendim? *Zita Modes* 44 punktas ir *Schrieffer* 37 punktas).

33 Kaip pažym?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, iš min?to Sprendimo *SKF* 38 ir 40 punkt? iš ties? matyti, kad Teisingumo Teismas neatmet? to, jog 100 % akcij? perleidimas tam tikromis aplinkyb?mis gali b?ti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, jei d?l tokio perleidimo perleidžiamas visas atitinkam? ?moni? turtas ar jo dalis. Ta?iau byloje, kurioje priimtas min?tas sprendimas, Teisingumo Teismas netur?jo informacijos, reikalingos nuomonei d?l Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies taikymo sandorio, kaip antai nagrin?jamo šioje byloje, atveju pateikti, ir paliko prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui nagrin?ti š? klausim?.

34 Min?to Sprendimo *Schrieffer* 25 punkte Teisingumo Teismas pabr?ž?, jog tam, kad b?t? konstatuotas verslo ar ?mon?s savarankiškos dalies perleidimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dal?, reikia, kad perleisto turto pakakt? savarankiškai ekonominei veiklai t?sti.

35 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad, priešingai nei ?mon?s turto tur?jimo, šios ?mon?s akcij? tur?jimo nepakanka siekiant t?sti savarankišk? ekonomin? veikl?.

36 Iš ties? pagal Teisingumo Teismo praktik? vien paprastas bendrov?s akcij? ?sigijimas, tur?jimas ir pardavimas savaime nelaikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal Šešt?j? direktyv?, nes paprastas kit? ?moni? kapitalo dali? tur?jimas n?ra turto naudojimas siekiant gauti

nuolatini? pajam?. Iš šio kapitalo dali? tur?jimo galimi dividendai papras?iausiai yra turto nuosavyb?s tur?jimo rezultatas (šiuo klausimu žr. 1991 m. birželio 20 d. Sprendimo *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, Rink. p. I-3111, 13 punkt?; 2000 m. lapkri?io 14 d. Sprendimo *Floridienne ir Berginvest*, C-142/99, Rink. p. I-9567, 17 ir 22 punktus; 2001 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, Rink. p. I-6663, 19 punkt? bei 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, 32 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

37 Kitaip yra tada, kai turint kapitalo dali? kartu tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujama valdant bendroves, jei tai susij? su sandoriais, kurie apmokestinami PVM, kaip antai administracini?, finansini?, komercini? ir technini? paslaug? teikimu (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Polysar Investments Netherlands* 14 punkt?, *Floridienne ir Berginvest* 18 ir 19 punktus, *Cibo Participations* 20 ir 21 punktus bei *Portugal Telecom* 33 ir 34 punktus).

38 Tod?l, kaip teigia Vokietijos vyriausyb?, bendrov?s akcij? perleidimas, nepaisant akcij? skai?iaus, gali b?ti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dal?, tik jei kapitalo dalys yra nepriklausomo vieneto dalis, kuri leidžia vykdyti savarankišk? ekonomin? veikl?, ir jei ši? veikl? t?sia per?m?jas. Ta?iau vien akcij? perleidimas, kurio nelydi turto perleidimas, neleidžia per?m?jui, kaip perleid?jui, t?sti savarankiškos ekonomin?s veiklos.

39 Iš ties? akcininkai yra ne ?mon?s, kurioje jie turi savo akcij?, turto savininkai, o akcij? savininkai, tod?l jie turi teis? ? dividendus ir informacijos perdavim?, taip pat dalyvauja priimant svarbius ?mon?s valdymui sprendimus. Atsižvelgiant ? 30 % bendrov?s akcij?, reikia konstatuoti, jog tai suteikia tik ribotas teises toje bendrov?je.

40 Iš to darytina išvada, kad 30 % bendrov?s akcij? perleidimas negali b?ti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dal?.

41 Šiai išvadai jokios ?takos neturi min?tos nuostatos tikslas. Pagal Teisingumo Teismo praktik? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalimi siekiama palengvinti ?moni? ar ?moni? dali? perleidim?, padarant j? paprastesn? ir vengiant užd?ti neproporcing? mokes?io našt? gav?jo biudžetui, v?liau bet kuriuo atveju susigr?žinant sumok?t? mokest? per pirkimo PVM atskait? (žr. min?t? sprendim? *Zita Modes* 39 punkt? ir *Schriever* 23 punkt?).

42 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas nusprend?, kad ypatingas vertinimas pateisinamas vis? pirma d?l to, jog už perleidim? mok?tina PVM suma gali b?ti pernelyg didel?, palyginti su atitinkamos veiklos ištekliais (min?to Sprendimo *Zita Modes* 41 punktas).

43 Ta?iau šie sunkumai nekyla d?l akcij?, nepaisant j? skai?iaus, perleidimo. Iš ties?, kaip matyti iš šio sprendimo 36 ir 37 punkt?, akcij? pardavimas n?ra laikomas PVM apmokestinama ekonomine veikla ar atleidžiamas nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunkt?, jei jis atliekamas tam, kad turint kapitalo dali? kartu tiesiogiai ar netiesiogiai b?t? dalyvaujama valdant bendrov?, kurios kapitalo dali? ?sigyta (1996 m. birželio 20 d. Sprendimo *Wellcome Trust*, C-155/94, Rink. p. I-3013, 35 punktas). Bet kuriuo atveju akcij? ?sigyjantis asmuo neprivalo b?ti apmokestinamas PVM.

44 Antra, reikia išnagrin?ti, ar atsakymas b?t? kitoks, jei b?t? atsižvelgta ? fakt?, jog visi akcininkai praktiškai tuo pa?iu momentu pardav? savo akcijas tam pa?iam pirk?jui, d?l ko šis tapo 100 % atitinkamos ?mon?s akcij? savininku.

45 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal pagrindin? PVM sistemos princip? šis mokestis taikomas kiekvienam gamybos ar paskirstymo sandoriui, atskai?ius PVM, kuris buvo tiesiogiai taikytas ?vairioms t? prek? ir paslaug? kainos sudedamosioms dalims (žr., be kita ko, 2000 m.

birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 29 punkt? ir min?to Sprendimo *Abbey National* 27 punkt?).

46 Be to, reikia pažym?ti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies formuluot?je vartojama s?vokos „perleid?jas“ vienaskaitos forma, o tai reiškia, kad ši nuostata netaikoma tuo atveju, jei keli perleid?jai parduoda savo akcijas tam pa?iam per?m?jui.

47 Iš to matyti, kad kiekvienas sandoris turi b?ti vertinamas individualiai ir savarankiškai.

48 Tiesa, min?to Sprendimo *SKF* 79 punkte Teisingumo Teismas nurod?, kad tai, jog akcijos perleidžiamos vien? po kito sudarant kelis sandorius, neturi ?takos nagrin?jant šiam perleidimui taikytin? apmokestinimo tvark?.

49 Ta?iau, kaip nurodyta šio sprendimo 33 punkte, byloje, kurioje buvo priimtas min?tas Sprendimas *SKF*, Teisingumo Teismas netur?jo pakankamai informacijos, kad nuspr?st?, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis buvo taikytina pagrindin?je byloje nagrin?jamam sandoriui, ir pateik? atsakym? išaiškin?s šios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunkt?.

50 Bet kuriuo atveju tos bylos aplinkyb?s skiriasi nuo pagrindin?je byloje nagrin?jam?j? tuo, kad toje byloje nebuvo klausimo d?l keli? pardav?j?, kurie b?t? vien? po kito sudar? sandorius to paties pirk?jo naudai.

51 Tod?l atvejis, kai bendrov?s akcininkai visas šios bendrov?s akcijas perleidžia tam pa?iam asmeniui, negali b?ti prilygintas viso turto perleidimui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dal?.

52 Tre?ia, kalbant apie aplinkyb?s, kad 30 % akcij? perleidimas glaudžiai susij?s su vadovavimo veikla, kuri? vykdo pardav?jas bendrov?s, kurioje šis tur?jo akcij?, atžvilgiu, reikšmingum? pateikiamam atsakymui, reikia pažym?ti, kad, kaip nurod? Nyderland? ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, vadovavimo veiklos nutraukimas, atrodo, yra tiesioginis ir logiškas X akcij? pardavimo rezultatas.

53 Kitaip b?t? tik tuomet, jei pardav?jo vadovavimo veikla b?t? savarankiška jo nuosavos ?mon?s dalis, kuriai savarankiškai vadovauti b?t? gal?j?s per?m?jas ir d?l kurios jis b?t? tur?j?s sumok?ti atlyg? atskirai nuo akcij? kainos. Ta?iau tokiu atveju viso turto perleidimas apimt? tik vadovavimo veikl?, o ne akcij? perleidim?, grindžiant tuo, kad šie sandoriai susij? su dviem skirtingomis ?mon?mis.

54 Tod?l reikia daryti išvad?, kad tai, jog akcij? perleidimas atliekamas kartu su vadovavimo veiklos nutraukimu, n?ra svarbu siekiant pateikti atsakym? ? prejudicinius klausimus.

55 Galiausiai siekiant pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui atsakym? ? prejudicinius klausimus, reikaling?, kad b?t? nustatyta, ar egzistuoja teis? ? atskait? pagrindin?s bylos aplinkyb?mis, reikia priminti, kad teis? ? atskait? egzistuoja, kai pardavimo sandoriai yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu susij? su pirkimo sandoriais, suteikian?iais teis? ? atskait?. Jeigu taip n?ra, reikia nagrin?ti, ar išlaidos, patirtos ?sigyjant prek? ir paslaug?, sudaro bendr?j? išlaid?, susijusi? su apmokestinamojo asmens bendra ekonomine veikla, dal?. Abiem atvejais tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio egzistavimas reiškia, kad išlaidos, patirtos ?sigyjant paslaugas, yra atitinkamai ?trauktos ? konkre?i? pardavimo sandori? kain? ar apmokestinamojo asmens vykdan? veikl? tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? kain? (min?to Sprendimo *Cibo Participations* 31 ir 33 punktai; min?to Sprendimo *SKF* 60 punktas; 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, 48 punktas bei 2013

m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, 19 ir 20 punktai).

56 Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamas akcijų perleidimas turi būti laikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktyje nustatytu neapmokestinamu sandoriu, teisė būti atskaitoma gali būti suteikiama, tik jei išlaidos, patirtos už X suteiktas paslaugas, susijusias su tokiu perleidimu, yra bendrųjų išlaidų, susijusių su X bendra ekonomine veikla ir neįskaitytos minėtų akcijų pardavimo kainų, dalis.

57 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar ši sąlyga vykdyta, atsižvelgdamas į visas aplinkybes, kuriomis buvo atlikti pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai.

58 Iš visų išdėstytų argumentų matyti, kad pateiktus klausimus reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis ir (arba) 6 straipsnio 5 dalis aiškinamos taip, kad 30 % bendrovės, kuriai akcijų perleidėjas teikia PVM apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimas negali būti prilygintas viso turto – prekių ar paslaugų – ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas, neatsižvelgiant į tai, kad kiti akcininkai praktiškai tuo pačiu momentu perleidžia visas likusias šios bendrovės akcijas tam pačiam asmeniui ir kad šis perleidimas glaudžiai susijęs su vadovavimo tai bendrovei veikla.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

59 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 5 straipsnio 8 dalis ir (arba) 6 straipsnio 5 dalis aiškinamos taip, kad 30 % bendrovės, kuriai akcijų perleidėjas teikia pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimas negali būti prilygintas viso turto – prekių ar paslaugų – ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas, neatsižvelgiant į tai, kad kiti akcininkai praktiškai tuo pačiu momentu perleidžia visas likusias šios bendrovės akcijas tam pačiam asmeniui ir kad šis perleidimas glaudžiai susijęs su vadovavimo tai bendrovei veikla.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.